



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.720120/2010-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.850 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente BARBOSA & MARQUES S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DECRETO. NORMAS COMPLEMENTARES. OBSERVÂNCIA.
INEXIGÊNCIA DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.

A observância das normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No período de 22/11/2005 a 24/02/2006, o contribuinte agiu de acordo com as disposições do Decreto nº 5.630/2005, que antes de sua retificação, alterara a data de produção de efeitos da redução da alíquota zero para a data da publicação da Lei nº 11.196/2005 (22/11/2005). Assim sendo, não pode ser penalizado pela observância da lei, ainda que um decreto posterior venha retificá-la, nos termos do parágrafo único do art.100, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir proporcionalmente das compensações não homologadas as parcelas relativas a multa e juros, relativos aos créditos pleiteados de 01 de janeiro de 2006 até 24 de fevereiro de 2006.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente), Ausente a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-007.850 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10630.720120/2010-44

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente de Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER nº36496.80977.310507.1.1.110360, relativo a crédito da Cofins não cumulativa, do 1º trimestre de 2006, no valor de R\$99,234,11, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que prevê a manutenção dos créditos de PIS e da Cofins vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das referidas contribuições (fls. 3 a 6).

Em 28/06/2007, a requerente transmitiu a Dcomp nº01819.81563.280607.1.3.113679, objetivando a extinção de débitos da CSLL, período de apuração maio, de 2006, e de IRPJ, período de apuração abril, julho e novembro, de 2006, no total de R\$99.234,11, atualizado até a entrega da Dcomp, com o crédito indicado no PER acima mencionado (fls. 7 a 12).

A DRF/GVS/MG, em 09/12/2010, emitiu Despacho Decisório, de fls. 319 a 340, por meio do qual apontou as seguintes divergências na apuração dos créditos solicitados:

(i) utilização indevida de alíquota zero sobre a receita de venda de queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão, (ii) índice incorreto no cálculo do crédito presumido; (iii) creditamento sobre bens e serviços não considerados insumos e (iv) ausência de segregação entre créditos vinculados a produtos tributados e créditos vinculados a produtos sujeitos à alíquota zero. Consideradas tais divergências, resultou crédito a ressarcir, nos seguintes termos:

Observando os itens precedentes, em que houve alterações de alguns dos valores sobre os quais o contribuinte calculou créditos, ressarcíveis ou não, fez-se necessária a elaboração de um novo demonstrativo de crédito apurado, com a discriminação dos créditos referente a vendas de produtos tributados à alíquota zero (que podem ser ressarcidos), e os demais créditos compensáveis.

Entendendo-se como compensáveis e ressarcíveis os créditos vinculados a vendas de produtos com alíquota de 0% de Pis e Cofins, e compensáveis aqueles vinculados a produtos tributados a alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) que deverão ser mantidos na escrita do contribuinte, para serem utilizados tão somente com débitos destas mesmas contribuições, a revisão dos créditos apurados ficou conforme planilhas de fls 295 a 297 (que são parte integrantes do presente despacho), cujos montantes foram abaixo reproduzidos:

Apuração DRF/SAORT						
Meses	COFINS					
	Créditos				Débito	Saldo
	Presumido	Compensável	Com/ressarc.	Total		
jan/06	83.933,03	63.249,93	34.370,87	181.553,83	304.600,97	-123.047,14
fev/06	63.837,63	79.256,83	39.628,22	182.722,68	314.052,15	-131.329,47
mar/06	90.653,66	35.189,87	70.168,71	196.012,24	188.861,44	7.150,80

Ao final, o pleito ficou assim decidido:

A) RECONHECER PARCIALMENTE o direito creditório contra a Fazenda Nacional da Barbosa & Marques S A, CNPJ N.º 19.273.747/000141, objeto do

Pedido Eletrônico de Ressarcimento de nº 36496.80977.310507.1.1.110360, acostado às fls 02 a 05, **no valor de R\$ 7.150,80 (sete mil cento e cinquenta reais e oitenta centavos)**, relativo a crédito de Cofins não cumulativo do 1º trimestre de 2006;

B) HOMOLOGAR PARCIALMENTE a Compensação do débito objeto da Declaração Eletrônica de Compensação de nº 01819.81563.280607.1.3.113679,

acostada às fls 06 a 11, **até o limite do crédito ora proposto.**

A contribuinte teve ciência do Despacho Decisório em 17/12/2010, fl. 349, e apresentou, em 14/01/2011, a manifestação de inconformidade de fl. 350 a 359, na qual aduz que:

diante do que prescreve o artigo 150, III "b" e "c", o artigo 195, § 6º e os artigos 1º e 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, a previsão constante do artigo 132, V, da Lei 11.196/2005, prorrogando a eficácia da norma em vigor para o 1º dia do 4º mês subsequente (90 dias) ao da publicação da Lei, não tem qualquer validade, razão pela qual, editou-se o Decreto 5.630/2005 determinando, expressamente, que os efeitos das alterações promovidas pelo artigo 51 da Lei 11.196/2005 se verificariam a partir de 22 de novembro de 2005, data da publicação da Lei.

.....

nada mais fez o Decreto 5.630/05 senão estabelecer a fiel execução da Lei, definindo corretamente a eficácia do artigo 51 da Lei 11.196/2005 a partir da sua publicação (entrada em vigor).

nem se diga que a retificação ao Decreto nº 5.630/05, publicada no dia 24 de fevereiro de 2006, alterou a situação, já que, nos termos do artigo 1º, §4º, da Lei de Introdução ao CC (Decreto-lei 4657/42), **"as correções a texto de lei já em vigor consideram-se**

lei nova".

Neste mesmo sentido, por analogia, as correções a texto de decreto já em vigor consideram-se decreto novo. Portanto, de nenhuma validade a retificação publicada no dia 24 de fevereiro de 2006, com efeitos retroativos.

a Constituição Federal em seu artigo 150, I, estabelece que somente a lei pode exigir ou aumentar tributo, não impondo a necessidade de lei para **reduzir** tributo, razão pela qual o artigo 97, II do CTN não foi recepcionado na parte que impõe a necessidade de lei para redução de tributo.

o artigo 150, § 6º da CF define os benefícios fiscais que devem ser estabelecidos por lei específica e dentre eles não está a alíquota zero, deixando claro que ela poderia sim ser estabelecida por Decreto.

.....

O Poder Público não pode justificar a retificação de um Decreto, com efeitos retroativos, em razão de ERRO, eis que segundo o artigo 146 do CTN a mudança de critério jurídico ou ERRO DE DIREITO somente pode valer para o futuro, exatamente em decorrência do princípio da confiança que é pilar na relação Poder Público e cidadão.

Segundo o artigo 100 parágrafo único do CTN, a observância das normas das autoridades administrativas "exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

Ora, se até a obediência a normas complementares dispensa o pagamento de multas e juros, esse direito é ainda mais evidente no caso de Decreto do Poder Executivo, como é o caso dos autos.

Se confiando (boa fé objetiva) nas normas editadas pelo Poder Público, o contribuinte as cumpriu, não pode ser prejudicado com imposição de multa e juros sobre o débito não compensado, sob fundamento de que a autoridade errou ao editar a referida norma.

Por fim, a manifestante requer sejam reconhecidos os créditos de COFINS relativos às aquisições vinculadas à industrialização dos queijos mussarela, minas, prato, coalho, ricota e requeijão, cujas receitas foram "tributadas" à alíquota zero, nos meses de janeiro e fevereiro de 2006 e, conseqüentemente, homologada a compensação correspondente.

Ato contínuo, a DRJ-JUIZ DE FORA (MG) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

LEIS. DECRETOS. HIERARQUIA.

O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, portanto, há que se observar o prazo de vigência da alíquota zero fixado pelo Decreto nº 5.630, de 2005, na sua versão retificada, qual seja, a partir de 1º de março de 2006.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, foram suscitadas as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sosua Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme antes consignado, o processo trata de pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa vinculada ao mercado interno (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004), referente ao período do 1º trimestre de 2006, com compensações atreladas, que foi indeferida pela autoridade fiscal porque a empresa teria apresentado as seguintes inconsistências: (i) utilização indevida de alíquota zero sobre a receita de venda de queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão, (ii) índice incorreto no cálculo do crédito presumido; (iii) creditamento sobre bens e serviços não considerados insumos; e (iv) ausência de segregação entre créditos vinculados a produtos tributados e créditos vinculados a produtos sujeitos à alíquota zero.

Percebe-se que a matéria controversa suscitada nos autos limita-se quanto a correção da adoção pela recorrente da alíquota zero nas vendas no mercado interno de queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão, produtos arrolados no art. 51 da Lei nº 11.196, de 2005: para o período entre 22 de novembro de 2005 até fevereiro de 2006, em consonância com o determinado no Decreto 5.630/2005, vigente à época:

Art.3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de:

I (...);

II 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto; e

III (...).

A autoridade fiscal, por sua vez, entendeu que a adoção da alíquota zero somente teria se operado a partir de 1 de março de 2006, por aplicação dos termos do art. 51 da Lei nº 11.196, de 2005. Na seção das Disposições Finais desta lei, constou expressamente do art. 132, inc. V, letra c, que os seus efeitos (redução a zero da alíquota) dar-se-iam *"a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei, ..."*, ou seja, em 1º de março de 2006:

Art. 132. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I (...);

II (...);

III (...);

IV (...);

V a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei, em relação ao

disposto:

a) (...);

b) (...);

c) nos arts. 47 e 48, 51, 56 a 59, 60 a 62, 64 e 65;

Afirma a autoridade fiscal que o Decreto nº 5.630, de 2005, que regulamentou o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, foi publicado com uma incorreção: ao dispor sobre a vigência da alíquota reduzida a zero para as vendas de queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão se daria a partir de 22/11/2005, quando, conforme consta na Lei nº 11.196, de 2005, definiu o referido termo inicial como sendo em 1 de março de 2006. O equívoco foi reparado por meio de uma retificação expressa do decreto, ocorrida no Diário Oficial da União do dia 24/02/2006, na qual foi restabelecida a data de 1º de março de 2006. Abaixo o teor da referida publicação:

RETIFICAÇÃO DECRETO Nº5.630, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2005

Dispõe sobre a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização no mercado interno de adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e outros produtos, de que trata o art.1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

(Publicado no Diário Oficial da União de 23 de dezembro de 2005, Seção 1, páginas 30 e 31)

no art. 3º, onde se lê:

“II 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Leia-se:

“II 1º de março de 2006, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Estabelecidos os contornos da lide, que se resume à data de aplicação das alterações de alíquotas das contribuições promovidas pela Lei nº 11.196, de 2005, passa-se ao mérito.

Essa mesma questão também foi objeto de discussão em auto de infração lavrado contra a própria recorrente de nº 10630.720236/2010-83, que foi objeto de recurso administrativo ao CARF. Na análise da procedência da autuação, a Turma Especial da 3ª Seção decidiu pela improcedência parcial da autuação, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Redator Hécio Lafetá Reis, constante do acórdão nº 3803003.594, julgado na sessão de 23 de outubro de 2012, no qual se entendeu que caberia apenas a cobrança do tributo lançado, excluindo-se a multa e juros lançados, por força do contido no parágrafo único do art. 100 do CTN. Esse dispositivo determina que a observância das normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos **decretos** exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Entendo que no referido acórdão foi dada a melhor solução para a lide, de forma que adoto os seus fundamentos como minhas razões de decidir, os quais transcrevo a seguir:

Para o deslinde da presente controvérsia, há que se considerar os seguintes fatos:

1º) a redução da alíquota a zero para a apuração da contribuição sobre a receita de venda no mercado interno de queijos e requeijão se deu por meio da Lei nº 11.196/2005, com efeito a partir de março de 2006;

2º) o Decreto nº 5.630/2005 reproduziu a referida redução de alíquota, porém estipulando os efeitos a partir de 22 de novembro de 2005;

3º) o referido decreto foi retificado em 24 de fevereiro de 2006 no sentido de alterar a geração de efeitos da redução da alíquota a zero para 1º de março de 2006, da mesma forma como havia sido estipulado na lei.

Com base nesses fatos, é possível concluir nos seguintes termos:

a) foi a lei que estipulou a redução da alíquota a zero, em razão do que inexiste na hipótese ofensa ao princípio da legalidade previsto no art. 97, II e IV, do Código Tributário Nacional (CTN);

b) a lei poderia ter determinado a geração de efeitos da redução para a data de sua publicação, pois tal matéria não se submete à exigência constitucional da garantia nonagesimal (art. 150, III, “c”, e § 1º da Constituição Federal);

c) o Decreto nº 5.630/2005, antes de sua retificação, alterara a data de produção de efeitos da redução da alíquota para a data da publicação da Lei nº 11.196/2005 (22/11/2005). Inobstante o fato de que tal alteração não tenha se dado por meio de lei, há que se considerar que ela se dera em conformidade com a regência constitucional da matéria, nos termos apontados no item anterior.

Logo, durante o período de 22/11/2005 a 24/02/2006, o contribuinte agiu de acordo com as disposições do Decreto nº 5.630/2005, cuja pretensa ilegalidade não se mostrava de todo evidenciada, pois que a alteração por ele promovida se encontrava em consonância com o Sistema Tributário Nacional.

Nesse contexto, por força do contido no parágrafo único do art. 100 do CTN, em que se determina que a observância das normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos **decretos** exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, **é possível concluir que, dada a retificação ocorrida somente em 24/02/2006, até essa data, não se poderia exigir do contribuinte os referidos acréscimos moratórios, mas apenas a contribuição devida no período.**

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, para excluir dos autos de infração as parcelas relativas a multa e juros, referentes ao período de 1º de janeiro a 24 de fevereiro de 2006.

(negritos nosso)

A decisão transcrita também foi confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento do recurso especial impetrado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do acórdão nº9303.009.817, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2006

DECRETO. NORMAS COMPLEMENTARES. OBSERVÂNCIA. INEXIGÊNCIA DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.

A observância das normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

No período de 22/11/2005 a 24/02/2006, o contribuinte agiu de acordo com as disposições do Decreto nº 5.630/2005, que antes de sua retificação, alterara a data de produção de efeitos da redução da alíquota zero para a data da publicação da Lei nº 11.196/2005 (22/11/2005). Assim sendo, não pode ser penalizado pela observância da lei, ainda que um decreto posterior venha retificá-la.

No presente processo, em se tratando de direito creditório atrelado a compensações não homologadas, entendo que, pelas razões de decidir acima expostas, o indeferimento do direito creditório deve ser mantido no período, pois o tributo era devido à época sem alíquota zero, porém, entendo que sobre os parte débitos não homologados nas compensações não cabe a aplicação de multa e juros, nos termos do parágrafo único do art.100 do CTN, em vista de que o contribuinte agiu de acordo com as disposições do Decreto nº 5.630/2005, não podendo ser penalizado por isso. Assim, devem ser excluídas a multa de mora e juros daquela parcela proporcional dos débitos da contribuição que teve como motivação do indeferimento do crédito a adoção da alíquota reduzida a zero para as vendas de queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão no período de 01 de janeiro de 2006 até 24 de fevereiro de 2006.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir proporcionalmente das compensações não homologadas as parcelas relativas a multa e juros, relativos aos créditos pleiteados de 01 de janeiro de 2006 até 24 de fevereiro de 2006, nos termos explicitados no voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sosua Bispo

Fl. 8 do Acórdão n.º 3402-007.850 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10630.720120/2010-44